

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO II

DR. JOSÉ MARÍA TOVILLAS
CURSO 2010-2011

TEMA 11: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (II)

OBJETIVOS DE LA LECCIÓN

En el tema 11 se completa la explicación de los elementos básicos del Impuesto sobre el Valor Añadido (sujetos pasivos, base imponible, devengo, deducciones) resaltando las diferencias existentes en función del hecho imponible que se haya realizado.

Los objetivos específicos son los siguientes:

- Conocer las diferentes sujetos pasivos del impuesto
- Determinar cuál es la base imponible resultante en los diferentes hechos imponibles
- Distinguir entre los diferentes tipos de gravamen aplicables
- Conocer las condiciones para la admisión de deducciones de las cuotas de IVA soportadas
- Saber cuál es el sistema de gestión del impuesto
- Reconocer la existencia de diversos regímenes especiales de tributación en el impuesto

1. Sujetos pasivos

a) Sujetos pasivos en las prestaciones de servicios y entregas de bienes (art.84 Ley 37/1992)

Se trata de una cuestión que es cada vez más compleja ya que el esquema inicial basado en considerar como sujeto pasivo al empresario o profesional que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios se ha ido alterando para evitar supuestos de fraude fiscal y, en cada vez más casos, se considera como sujeto pasivo del IVA a la persona que recibe los bienes o los servicios (“inversión del sujeto pasivo”).

Existen dos tipos de obligados tributarios: contribuyentes y responsables del tributo.

Contribuyentes:

- **Regla general:** las personas físicas, jurídicas o entidades que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- **Supuestos de inversión del sujeto pasivo:** se trata de supuestos en los que son sujetos pasivos los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA para quienes se realicen las operaciones gravadas. Se trata de supuestos establecidos por razones de control ya que es posible que no se pueda comprobar de forma adecuada el cumplimiento de las obligaciones por el prestador del servicio.
 - o Cuando quien efectúe las operaciones gravadas no esté establecido en el territorio de aplicación del IVA.

- Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- Cuando se trate de la entrega de desechos, desperdicios o productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos.
- **Tienen la condición de sujetos pasivos** las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (art.35.4 LGT), cuando realicen operaciones sujetas al IVA.
- Los contribuyentes por el IVA quedan obligados a **la repercusión del IVA sobre aquel para quien se realice la operación gravada** (art.88 Ley 37/1992). El destinatario de la operación queda obligado a soportar la repercusión del IVA.

La repercusión del IVA debe efectuarse mediante factura o documento equivalente de acuerdo con las normas fijadas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En la repercusión del IVA se ha de consignar de forma separada:

- La base imponible del IVA incluso en el caso de los precios fijados administrativamente;
- El tipo impositivo aplicado; y
- La cuota repercutida.

La repercusión del IVA deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido **un año desde la fecha del devengo**.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IVA cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del IVA, [al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA.](#)

[Responsables del tributo \(art.87 Ley 37/1992\):](#)

Como garantía del cobro del crédito tributario, existen una serie de supuestos en los que [se fija un responsable solidario del pago de la cuota del IVA.](#)

Se trata de los siguientes supuestos:

- [Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del IVA.](#) La responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.
- [Los destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el IVA repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.](#)

b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes (art.85 Ley 37/1992):

Son **contribuyentes** por el IVA quienes realicen las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Son **responsables** los mismos que en el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

c) Importaciones de bienes (art.86 Ley 37/1992):

Contribuyentes:

Son contribuyentes por el IVA quienes realicen **las importaciones**.

Se considerarán **importadores**, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- **Los destinatarios de los bienes importados**, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- **Los viajeros**, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
- **Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los supuestos anteriores**.
- Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes destinados a **la navegación marítima internacional**.

Responsables:

Además de los supuestos previstos con anterioridad, los siguientes supuestos:

- Asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

2. Base imponible y devengo:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts.78 a 81 Ley 37/1992)

La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios está constituida por **el importe total de la contraprestación**.

El concepto de contraprestación no es igual al concepto de precio de la operación aunque generalmente coinciden ambos conceptos.

La ley detalla una serie de conceptos que han de incluirse en el concepto de contraprestación y otras cuestiones que no pueden considerarse como contraprestación.

Se incluyen dentro del concepto de contraprestación, entre otros:	No se incluyen dentro del concepto de contraprestación
<ul style="list-style-type: none">- Comisiones- Portes- Seguros- Primas por prestaciones anticipadas- Subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones gravadas- Tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA (ej. Impuestos especiales, con excepción del Impuesto especial de	<ul style="list-style-type: none">- Descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.- Los suplidos:<ul style="list-style-type: none">- Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de un mandato expreso del mismo.- Se ha de justificar el importe de los pagos efectuados.- No se podrá deducir el IVA que se

matriculación de determinados vehículos) - Importe de los envases y embalajes	hubiera soportado por dichos pagos.
--	-------------------------------------

Junto a la regla general existen **numerosas reglas especiales**. Entre estas reglas especiales se encuentran las siguientes:

- Cuando **la contraprestación no consista en dinero (permuta)**, se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado.
- En determinados casos, **cuando exista vinculación entre las partes** la base imponible será el valor normal de mercado.
- En el caso de **autoconsumo de bienes** que se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de los bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

Existen algunos supuestos tasados en los que se puede **modificar la base imponible**. Entre ellos destacan los siguientes:

- Cuando por **resolución firme, judicial o administrativa**, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio de la operación.
- En caso de **impago por parte del destinatario por razón de concurso** de la operación siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso.
- Desde el 25 de diciembre de 2008, en caso de **créditos total o parcialmente incobrables** cuando hayan transcurrido un año desde el devengo (con anterioridad se exigía el trascurso del plazo de dos años).

Para los sujetos pasivos que en el año anterior tuvieran una cifra de negocios inferior a 6.010.121,04 euros, el plazo no será de un año sino de seis meses.

Devengo (art.75 Ley 37/1992):

- **En el caso de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible**, se produce el devengo en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- **En las entregas de bienes**, cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen las entregas de bienes de acuerdo con lo previsto en la legislación (ej. en el caso de venta de un bien sin pago del precio total se entenderá devengado todo el IVA en el momento de la entrega de bienes).
- **En las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales**, cuyas destinatarias sean las **Administraciones públicas**, en el momento de su recepción.
- **En las ejecuciones de obras con aportación de materiales**, en el momento en que los bienes se pongan a disposición del dueño de la obra.
- **En las prestaciones de servicios**, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- **En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado**, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Cuando la exigibilidad se hubiera pactado con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta el 31 de diciembre.

b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes:

La **base imponible** se determina de acuerdo con los criterios previstos en el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art.82 Ley 37/1992).

El **devengo** se determina de acuerdo con los criterios previstos en el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios con la excepción de que no existe la norma relativa al devengo del impuesto por la realización de pagos anticipados (art.76 Ley 37/1992).

c) Importaciones de bienes:

La regla general está contenida en el artículo 83 Ley 37/1992

	Valor de aduana
	+ Impuestos
	+ Derechos
	+ Exacciones
+ Demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto o con motivo de la importación con excepción del IVA	
	+ Gastos accesorios
	+ Comisiones
	+ Gastos de embalaje
	+ Gastos de transporte
+ Gastos de seguro hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad	
	= Base imponible

El **devengo** se produce, en términos generales, en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera (art.77 Ley 37/1992).

3. Tipo impositivo (arts.90 y 91 Ley 37/1992)

- El tipo impositivo es desde **el 1 de julio de 2010 del 18 por ciento**.
- Sin embargo, para determinadas operaciones se aplican **los tipos reducidos del 8 y del 4 por ciento**. Las normas que determinan la aplicación del tipo del 8 o del 4 por ciento son absolutamente casuísticas y no responden a una lógica clara.

Así, **entre otros supuestos, se aplica el tipo del 8 por ciento a partir del 1 de julio de 2010 a las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios:**

- o Las sustancias que sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizadas para la nutrición humana y animal de acuerdo con lo establecido con el Código Alimentario, excepto las bebidas alcohólicas.
- o Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
- o Los medicamentos para uso animal
- o Las gafas y lentillas, los medicamentos.
- o Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garajes, con un máximo de dos unidades, y anexos (ej. trasteros) en ellos situados que se transmitan conjuntamente. No tendrán la condición de anexos los locales de negocio aunque se transmitan conjuntamente. No se consideran edificios aptos para vivienda las edificaciones destinadas a demolición.

- Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en la que, al menos, el 50 por 100 de la superficie construida, se destine a dicha utilización.
- Ejecuciones de obras de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el destinatario sea una persona física que no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular o que el destinatario sea una comunidad de propietarios.
 - Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de éstas.
 - Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejercicio, o en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por 100 de la base imponible de la operación.
- Los arrendamientos con opción de compra si la entrega no estuviera exenta de IVA que correspondan a edificaciones exclusivamente destinadas a viviendas, incluidas las plazas de aparcamiento hasta dos unidades y los anexos a las mismas.
- Los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

- Los servicios de recogida de residuos y alcantarillado.
- Las entradas a teatros, circos, espectáculos, conciertos y museos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros.
- Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios.

Se aplica el tipo del 4 por ciento, entre otros supuestos, a las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Las entregas de pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común y las harinas panificables.
- La leche natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- Los quesos.
- Los huevos
- Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario.
- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único. Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.
- Los medicamentos para uso humano.

- Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. El número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.
- Las viviendas que se adquieran por sociedades a las que se aplica el régimen especial de entidades de arrendamiento de viviendas.

El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo.

Cuota íntegra:

La cuota tributaria es el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen.

4. Deducción de las cuotas de IVA soportadas

Uno de los elementos fundamentales del IVA lo constituye la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de deducir las cuotas soportadas de IVA provenientes de las entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones relacionadas con la producción de bienes y servicios en el mercado.

Con el mecanismo de la deducción de las cuotas de IVA soportadas se asegura **la neutralidad impositiva**, es decir, que se produzca la misma tributación para el consumidor final con independencia del número de fases del proceso productivo.

El artículo 92 y siguientes de la Ley 37/1992 incluyen las condiciones para poder aplicar la deducción de las cuotas de IVA soportadas:

- **Condiciones subjetivas:** Los receptores de las operaciones que dan lugar al nacimiento del derecho a la deducción son los propios sujetos pasivos del IVA. Las facturas que contienen las cuotas de IVA repercutido que se quiere deducir deben tener como destinatario al sujeto pasivo que se quiere deducir tales cuotas de IVA.

Además, los receptores de las facturas han de tener la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA.

- **Condiciones objetivas:**
Se trata de un conjunto de requisitos que han de cumplir las operaciones realizadas por el sujeto pasivo para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

- Las operaciones que dan lugar a la deducción de las cuotas de IVA que llevan incorporadas deben haber sido realizadas en el ámbito territorial de aplicación del IVA. Si las cuotas de IVA se han soportado en el ámbito territorial exterior al de aplicación del IVA español, el sujeto pasivo tendrá derecho a solicitar la devolución a la Administración Tributaria en la que se efectuó el ingreso por parte de quien repercutió el Impuesto.
- Las cuotas de IVA soportadas deducibles han de ser empleadas para la realización de operaciones que dan derecho a la deducción. La enumeración de las operaciones que dan derecho a la deducción es un concepto legal.

Dan derecho a la deducción las operaciones siguientes:

- La realización de operaciones sujetas y no exentas.
- La realización de operaciones que estén exentas por tener la consideración de exportaciones o de operaciones asimiladas, así como las relativas a zonas aduaneras y regímenes aduaneros especiales.
- Entregas intracomunitarias de bienes.
- Prestaciones de servicios cuyo valor se incluye en la base imponible de las importaciones.
- Servicios prestados por las agencias de viajes que estén exentos del impuesto.
- Operaciones de seguro, reaseguro, capitalización, bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubieran realizado en el territorio de aplicación del impuesto cuando su destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o bien las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones fuera de la Comunidad.
- Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

- **No se podrán deducir las cuotas soportadas** o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Así, no se encuentran afectos directos y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional los bienes que no se encuentren en la actividad o en los registros oficiales de la actividad o los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o familiares de los empresarios o profesionales.

En principio, **no serán deducibles las cuotas soportadas** en la adquisición de los siguientes bienes:

- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
 - Los alimentos y servicios de carácter recreativo.
 - Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
 - Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.
- En el caso de **automóviles de turismo**, sus remolques, ciclomotores y motocicletas se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. Se puede romper la presunción mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Se presumirá la afectación a una actividad empresarial o profesional en un 100 por 100 en el caso de los siguientes automóviles:

- Vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

- Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los utilizados en servicios de seguridad.

Estas normas serán **también aplicables a los accesorios y piezas de recambio** para los mencionados bienes; combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento, servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje, rehabilitación, renovación y reparación de los automóviles, cuotas de leasing y renting.

- **Condiciones formales:**

Se establecen unas condiciones muy estrictas respecto de los documentos que justifican el importe de las cuotas deducibles de IVA. Es decir que la deducción de las cuotas de IVA queda supeditada a la tenencia de documentos justificativos del derecho a la deducción:

- La **factura original expedida por quien realice la entrega** de bienes o la prestación del servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero.
- La factura original en el caso de la inversión del sujeto pasivo por ser beneficiario de una prestación de servicios.
- En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la factura original expedida por el proveedor del otro Estado miembro que efectuó la entrega intracomunitaria.

- En las importaciones de bienes, el documento justificativo del pago del IVA derivado de las importaciones (modelo 031).

Algunas Sentencias judiciales están admitiendo la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas a través de otros documentos (ej. escrituras públicas en el caso de transmisión de bienes inmuebles; documentos emitidos por Administraciones públicas).

Ejercicio del derecho a la deducción:

Los sujetos pasivos ejercen el derecho a la deducción mediante la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en las sucesivas autoliquidaciones del IVA.

Si como consecuencia de la autoliquidación resulta un saldo a favor del sujeto pasivo, el mismo tendrá dos opciones:

- La deducción del saldo existente en las declaraciones posteriores siempre que no hubiera **transcurrido el plazo de cuatro años**, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción. Existe una Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 que considera que una vez finalizado el plazo de cuatro años no caduca el derecho a la compensación del exceso de IVA soportado sino que nace el derecho a solicitar la devolución de tal saldo. Existen algunas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que siguen este criterio.

Al final de cada año, el sujeto pasivo ha de analizar si existe un saldo de cuotas de IVA deducibles no deducido todavía por insuficiencia de saldo. Si existe tal saldo **se puede solicitar la compensación de las cuotas no deducidas con las que se puedan devengar en el futuro, siempre que no hubieran transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.**

- Se puede solicitar la devolución del saldo existente según los diferentes plazos:
 - o El sujeto pasivo puede solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año dentro del plazo de cuatro años desde el devengo de las cuotas de IVA soportadas. La Administración tiene un plazo de seis meses para proceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en exceso a 31 de diciembre de cada año.
 - o Desde el 1 de enero de 2009, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución del saldo a su favor existente de forma mensual. Para ello es necesario el cumplimiento de una serie de condiciones como son la inclusión en el registro de devolución mensual gestionado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la no aplicación del régimen simplificado y la presentación del alta en el registro de devolución mensual y las sucesivas autoliquidaciones exclusivamente de forma telemática y con periodicidad mensual. También deberán enviar por vía telemática los libros registros del IVA a la Agencia Tributaria.

Prorrata y bienes de inversión:

Es posible que un mismo sujeto pasivo realice actividades que dan derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas y otras actividades que no dan derecho a tal deducción (ejemplo: arrendamiento simultáneo de viviendas y de locales comerciales). La normativa limita la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas a las correspondientes a la proporción entre las operaciones que dan lugar a la repercusión de las cuotas de IVA y las operaciones que no conllevan la repercusión de las cuotas de IVA (“mecanismo de la prorrata”).

Se trata de un procedimiento de cálculo complejo y en el que, si se dan determinadas condiciones, se separan las operaciones en diferentes sectores de actividad.

Cuando un sujeto pasivo está sujeto a prorrata se aplica un régimen especial de regularización para **los bienes de inversión** (diez años en el caso de los bienes inmuebles y cinco años en el caso de bienes muebles).

5. Regímenes especiales

Junto al régimen especial existen toda una serie de regímenes especiales (auténtica fuente de complicación y fraude) enumerados en el artículo 120 de la Ley 37/1992. Se trata de los siguientes:

- Régimen simplificado
- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
- Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
- Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- Régimen especial de las agencias de viajes.
- Régimen especial del recargo de equivalencia
- Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica
- Régimen especial del grupo de entidades (en vigor desde el 1 de enero de 2008).

6. Gestión del IVA

Además de la obligación del ingreso de la cuota líquida del IVA, los sujetos pasivos del tributo tienen **numerosas obligaciones formales y registrales accesorias respecto de la obligación principal**. Tales obligaciones aparecen enumeradas en el artículo 169 de la Ley 37/1992 y se trata de las siguientes:

- Obligación de presentación de declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al IVA (modelo 036).
- Obligación de solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Expedir y entregar facturas de todas sus operaciones (Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).
- Llevanza de libros registros (con independencia de las obligaciones fijadas por normas mercantiles)
 - o Libro registro de facturas expedidas
 - o Libro registro de facturas recibidas
 - o Libro registro de bienes de inversión
 - o Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias

Los sujetos pasivos que se han adherido al sistema de devolución mensual del IVA habrán de presentar los libros registro de forma telemática a la Agencia Tributaria desde el año 2009. Para el resto de sujetos pasivos tal obligación no se iniciará hasta 2012.

- Presentar anualmente declaración de operaciones con terceros por importe superior a 3.005,06 euros (modelo 347 hasta el 31 de marzo) y con operadores intracomunitarios (modelo 349 de carácter trimestral).
- Presentar las autoliquidaciones correspondientes
 - o Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año natural inmediato anterior hubiese excedido de 6.010.121,04 euros, habrán de presentar autoliquidación de carácter mensual (modelo 303).
 - o El resto de sujetos pasivos habrán de presentar autoliquidación de carácter trimestral (modelo 303).
- Presentar resumen anual de operaciones sujetas y exentas de IVA (modelo 390).

La aplicación de los regímenes especiales permite atenuar las obligaciones formales que ha de incumplir un determinado sujeto pasivo.

GUÍA DE ESTUDIO

1. Nociones básicas

- Contribuyentes en cada hecho imponible.
- Inversión del sujeto pasivo
- Responsables en cada hecho imponible.
- Base imponible en cada hecho imponible. Componentes de la base imponible
- Devengo en cada hecho imponible.
- Tipos impositivos. Tipo general y tipos reducidos.
- Requisitos de deducción de cuotas de IVA soportadas. Requisitos subjetivos, objetivos y formales.
- Gestión del tributo.
- Regímenes especiales

2. Cuestiones básicas

- ¿Cuáles son los supuestos de inversión del sujeto pasivo? ¿Por qué existen estos supuestos?
- ¿Cómo se determina la base imponible? ¿En qué se diferencia del concepto de precio? ¿Por qué existen reglas especiales?
- ¿Por qué existen normas tan precisas sobre el devengo del Impuesto?
- ¿Qué clases de requisitos existen para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas?
- ¿Por qué existen diferentes tipos de gravamen en el IVA? ¿En caso de duda cuál es el tipo que se aplica? ¿Cómo se puede conocer el tipo de IVA aplicable?
- ¿Por qué son tan numerosos los requisitos exigidos para admitir la deducción de las cuotas de IVA?
- ¿Qué plazo existe para deducir las cuotas de IVA soportadas?

- ¿Cuáles son las obligaciones registrales del IVA? ¿Cuáles son las obligaciones de suministro de información? ¿En qué se diferencian de la obligación de emitir facturas?

3. Bibliografía

FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: Curso de Derecho Tributario, Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular, 4ª edición, Marcial Pons, Madrid, última edición.